



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720834/2011-11
Recurso Embargos
Acórdão nº 2402-010.562 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de novembro de 2021
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado CERSUL - COOPERATIVA DE DISTRIBUIÇÃO DE ENERGIA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/2010 a 31/12/2010

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO NÃO VERIFICADA.

Há contradição quando a decisão contém duas ou mais proposições ou enunciados incompatíveis. Obviamente, não há que se falar em contradição quando a decisão se coloca em sentido contrário àquele esperado pela parte. A simples contrariedade não se confunde com a contradição.

PROCEDIMENTO FISCAL. RECOLHIMENTO DO TRIBUTO. MOMENTO ANTERIOR À LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Na modalidade de lançamento por homologação, o sujeito passivo apura o tributo e faz o pagamento, podendo o fisco lançar o saldo devedor faltante, caso exista falha na apuração realizada pelo próprio contribuinte ou responsável tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos embargos e, por determinação do art. 19-E da Lei nº 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei nº 13.988/2020, em face do empate no julgamento, rejeitar-lhes, nos termos do voto da relatora, uma vez que não reconhecida a contradição alegada no Acórdão nº 2402-008.476. Vencidos os Conselheiros Francisco Ibiapino Luz, Diogo Cristian Denny e Denny Medeiros da Silveira, que reconheceram a presença de contradição na decisão embargada.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira- Presidente

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ana Claudia Borges de Oliveira (Relatora), Denny Medeiros da Silveira (Presidente), Francisco Ibiapino Luz, Gregório Rechmann Junior, Diogo Cristian Denny (suplente convocado) e Renata Toratti Cassini. Ausente o conselheiro Márcio Augusto Sekeff Sallem, substituído pelo conselheiro Diogo Cristian Denny.

Fl. 2 do Acórdão n.º 2402-010.562 - 2ª Seju/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo n.º 11516.720834/2011-11

Relatório

Tratam-se de Embargos de Declaração (fls. 114 a 117) opostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) sob o fundamento de contradição pois, embora tenha sido consignado no Acórdão n.º 2402-008.476 que o contribuinte não realizou o pagamento do débito tributário em momento anterior ao início do procedimento fiscal, foram afastadas as consequências jurídicas resultantes da ausência de constatação da denúncia espontânea.

Em grau de juízo de admissibilidade (fls. 121 a 124), os embargos foram admitidos para apreciação e saneamento da contradição apontada.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Claudia Borges de Oliveira, Relatora.

Da admissibilidade

Os Embargos de Declaração são tempestivos e atendem os demais requisitos de admissibilidade. Devem, portanto, serem conhecidos.

Das alegações recursais

A Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) opôs embargos de declaração alegando contradição no Acórdão n.º 2402-008.476 que reconheceu que o contribuinte não realizou o pagamento do débito tributário em momento anterior ao início do procedimento fiscal, no entanto, afastou as consequências jurídicas resultantes.

Disto, requer a reforma da decisão embargada para que, reconhecida a ausência de espontaneidade, seja excluído do lançamento o valor do pagamento efetuado pelo contribuinte no mesmo dia em que iniciado o procedimento de fiscalização.

1. Da Contradição

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria n.º 343, de 09/06/2015, cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual deveria pronunciar-se a turma.

O Código de Processo Civil - CPC (Lei 13.105, de 16 de março de 2015), de aplicação subsidiária ao processo administrativo fiscal, estabelece que cabem embargos de declaração para esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento e; corrigir erro material – art. 1.022.

Com o escopo de conceituar a *contradição*, Luiz Guilherme Marinoni aponta que:

A contradição, à semelhança do que ocorre com a obscuridade, também gera dúvida quanto ao raciocínio do magistrado. Mas essa falta de clareza não decorre da inadequada expressão da ideia, mas sim da justaposição de fundamentos antagônicos, seja com outros fundamentos, seja com a conclusão, seja com o relatório, seja ainda, no caso de julgamentos de tribunais, com a ementa da decisão. Representa incongruência

lógica entre os distintos elementos da decisão judicial, que impedem o intérprete de apreender adequadamente a fundamentação dada pelo juiz ou tribunal. Há contradição quando a decisão contém duas ou mais proposições ou enunciados incompatíveis. Obviamente, não há que se falar em contradição quando a decisão se coloca em sentido contrário àquele esperado pela parte. A simples contrariedade não se confunde com a contradição¹.

Para Elpídio Donizeti, a contradição existe “quando o julgado apresenta proposições inconciliáveis, tornando incerto o provimento jurisdicional”².

Assim, existindo contradição em uma Decisão, os aclaratórios devem ser acolhidos para sanar a falha. Nesse sentido são os julgados desse Conselho:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO NO JULGADO. CABIMENTO.

Os embargos de declaração têm por finalidade a eliminação de obscuridade, contradição e omissão existentes no julgado. Verificada a contradição, acolhem-se os embargos para sanar o vício constatado. Decisão com efeito meramente integrativo do julgado, ou seja, sem efeitos infringentes.

(Acórdão 2201-005.914, Relatora Conselheira Debora Fofano dos Santos, Publicado em 14/02/2020)

Passo à análise da contradição apontada nos embargos de declaração.

2. Da Decisão Embargada

O contribuinte interpôs recurso voluntário em face do acórdão n.º 10-52.878 (fls. 82 a 86), que julgou improcedente a impugnação e manteve o crédito constituído por meio do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.313.804-0 (fls. 5 a 10), emitido em 08/06/2011, no valor total de R\$ 8.225,68, relativo à diferença de recolhimento da contribuição previdenciária patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT), incidente sobre valores pagos a segurados empregados, na competência 13/2010 (13º salário).

Consta nos autos que, em cumprimento ao Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) n.º 0920100.2011.00277-7, foi instaurado procedimento de fiscalização junto ao contribuinte, tendo por objetivo verificar a regularidade do cumprimento das obrigações previdenciárias relativas à contribuição patronal destinada ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT).

O procedimento fiscal teve início em 28/04/2011 (fl. 55) e foi encerrado em 09/06/2011 (fl. 56).

No mesmo dia 09/06/2011, o contribuinte foi cientificado do Auto de Infração DEBCAD n.º 37.313.804-0 (fl. 5) e do débito lançado, cujo valor lançado foi assim especificado:

¹ MARINONI, Luiz Guilherme. Novo curso de processo [livro eletrônico]: tutela dos direitos mediante procedimento comum, volume 2. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 306.

² DONIZETTI, Elpídio. Curso de direito processual civil. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2020, p. 1.394.

Valor atualizado:	4.558,43
Juros:	248,43
Multa de ofício:	3.418,82
Total:	8.225,68

O fundamento do lançamento é que o contribuinte enquadra-se na Classificação Nacional de Atividades Econômicas (CNAE) no código **3514-0/00** - Atividades de distribuição de energia elétrica e a alíquota da contribuição intitulada “GILRAT” era de **2% até 31/12/2009 e a partir de 01/01/2010 passou a 3%**, em conformidade com o disposto no Decreto n.º 6.957/2009.

Não obstante, mesmo após 31/12/2009, o contribuinte continuou declarando em Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP) a alíquota de **2%**.

Em dezembro de 2010, o contribuinte detectou o erro e declarou na GFIP de 12/2010 a alíquota correta de 3%, bem como apresentou GFIP retificadora para o período de 01/2010 a 11/2010 para acerto da referida alíquota.

A Fiscalização, por sua vez, constatou que o contribuinte “*deixou de apresentar a GFIP retificadora para acerto da alíquota na competência 13/2010 e que embora a mesma tenha efetuado o recolhimento da contribuição para o GILRAT oriunda da diferença de alíquota, o fez após início da ação fiscal*” (fl. 63).

Os fatos geradores foram apurados com base nas remunerações dos segurados empregados declaradas em GFIP (Levantamento DA —*DIFERENÇA ALÍQUOTA SAT*).

Sobre a base de cálculo declarada na GFIP foi aplicada a alíquota de GILRAT ajustada (FAP de 1,6903 x 3% = 5,0709) obtendo-se o valor de GILRAT devido.

O valor do lançado no Auto de Infração é a diferença entre este valor (acima) e o valor GILRAT declarado em GFIP conforme planilha abaixo (fl. 64):

Comp	Base de Cálculo na GFIP	Alíquota GILRAT Ajustada (%)	Valor GILRAT Devido	Valor GILRAT na GFIP	Valor do Auto de Infração (diferença entre valor devido e valor informado)
13/2010	269.585,48	5,0709	13.670,41	9.111,98	4.558,43

Além disso, foi aplicada a multa de ofício estabelecida no art. 44, inciso I, da Lei n.º 9.430/96.

A DRJ julgou a Impugnação improcedente e manteve o crédito constituído por entender que os recolhimentos relativos ao objeto do lançamento tributário, efetuados após o início do procedimento fiscal, não são considerados quando da apuração dos créditos tributários, haja vista a exclusão da espontaneidade do sujeito passivo, o que significa que devem ser mantidos, no julgamento administrativo, o tributo lançado e a multa de ofício imposta.

Esse é o teor do voto condutor do aresto recorrido (fls. 85 e 86):

O principal efeito do início do procedimento de fiscalização é a **exclusão da espontaneidade** do sujeito passivo por 60 dias, prorrogáveis, por igual prazo, por qualquer ato escrito posterior que indique o prosseguimento dos trabalhos.

Em outras palavras: uma vez iniciado o procedimento de ofício, o sujeito passivo **não mais se eximirá do lançamento do tributo** apurado, nem tampouco das **multas impostas**, mesmo que efetue recolhimentos relativos aos tributos e contribuições abrangidos pelo Termo de Início de Procedimento Fiscal (TIPF).

(...)

Verifica-se, nos autos, fls. 76/77, que a Guia da Previdência Social referida pela impugnante tem como data de pagamento 28/04/2011, ou seja, o recolhimento foi efetuado na mesma data em que o contribuinte teve ciência do **início do procedimento fiscal**.

O lançamento ora sob exame, portanto, há de ser mantido em sua integralidade, devendo os valores recolhidos (principal, multas e juros) serem considerados no lançamento fiscal, **se cabíveis**, a critério do setor competente da Delegacia da Receita Federal do Brasil circunscricionante do sujeito passivo.

Em recurso voluntário, o contribuinte pugnou pelo cancelamento do auto de infração porque recolheu em atraso os valores devidos pela GFIP 13/2011, com a devida inclusão do valor da multa, dos juros e da correção monetária. Informou, ainda, que o recolhimento do débito foi feito no mesmo dia que o procedimento fiscal foi iniciado (28/04/2011 – fl. 55).

O acórdão embargado concluiu que não houve denúncia espontânea porque o contribuinte não realizou o pagamento do débito em momento anterior ao início do procedimento fiscal. Contudo, deu provimento ao recurso voluntário por inexistir crédito a constituir relativo a obrigações principais pois, quando da lavratura do Auto de Infração, a Autoridade Fiscal já tinha conhecimento do recolhimento do débito conforme expressamente consignou no Relatório Fiscal da Infração.

Não há que se falar, no caso, em contradição na decisão embargada conforme restará abaixo explicado.

3. Da Denúncia Espontânea

Leandro Paulsen explica que a denúncia espontânea é o “instituto jurídico que tem por objetivo estimular o contribuinte infrator a tomar a iniciativa de se colocar em situação de regularidade, pagando os tributos que omitira, com juros, mas sem multa”.³

Nesse sentido é o que dispõe o art. 138 do Código Tributário Nacional - CTN:


Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

O parágrafo único do dispositivo reforça que a denúncia só é considerada espontânea se realizada antes do contribuinte sofrer fiscalização tendente à constituição do crédito tributário, *in verbis*:

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

³ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário, 2020, p. 384.

No caso em análise, o Procedimento Fiscal teve início em 28/04/2011, às 9:00 (fl. 55) e o débito referente à competência 13/2010 foi pago no mesmo dia 28/04/2011, através de autenticação bancária, no montante de R\$ 5.633,17 (fls. 76):

 MINISTÉRIO DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - MPS INSTITUTO NACIONAL DO SEGURO SOCIAL - INSS SECRETARIA DA RECEITA PREVIDENCIÁRIA - SRP		3 - CÓDIGO DE PAGAMENTO	2100
PREVIDÊNCIA SOCIAL GUIA DA PREVIDÊNCIA SOCIAL - GPS		4 - COMPETÊNCIA	13/2010
1 - NOME OU RAZÃO SOCIAL / FONE / ENDEREÇO C.N.P.J. 06.912.670/0001-02 COOPERATIVA DE ELETRIFICAÇÃO SUL CATARINENSE R. ANTONIO BEZBATT 525 CENTRO TURVO SANTA CATARINA CEP 88.930-060		5 - IDENTIFICADOR	86.512.670/0001-02
2 - VENCIMENTO (Uso exclusivo INSS)		6 - VALOR DO INSS	4.556,85
29/04/2011		7 -	
ATENÇÃO: É vedada a utilização de GPS para recolhimento de receita de valor inferior ao estipulado em resolução publicada pelo INSS. A receita que resultar valor inferior deverá ser adicionada à contribuição ou importância correspondente nos meses subsequentes, até que o total seja igual ou superior ao valor mínimo fixado.		8 -	
		9 - VALOR OUTRAS ENTIDADES	0,00
		10 - ATM/MULTA E JUROS	1.076,32
		11 - TOTAL	5.633,17
AUTENTICAÇÃO BANCÁRIA			

8E308207400 200411 053 0008.....5.633,17 0502

Com acerto, dispôs o Fiscal Autuante que o pagamento não foi realizado em momento anterior ao início do procedimento fiscal e que o benefício da denúncia espontânea não poderia ser aplicado.

Equívocou-se, no entanto, ao realizar o lançamento de um valor já extinto em face do pagamento, nos termos do disposto no inciso I do art. 156.

Veja-se o disposto no Relatório Fiscal às fl. 63:

4.2 Esta auditoria constatou que a empresa deixou de apresentar a GFIP retificadora para acerto da alíquota na competência 13/2010 e que embora a mesma tenha efetuado o recolhimento da contribuição para o GILRAT oriunda da diferença de alíquota, o fez após início da ação fiscal.

O início do procedimento fiscal exclui, de fato, o benefício da denúncia espontânea.

No entanto, ao constituir o crédito por meio do Auto de Infração, a autoridade fiscal somente pode lançar o saldo porventura devido.

Se não há denúncia espontânea, o contribuinte não é 'premiado' com as benesses desse instituto, que seria a exclusão da sua responsabilidade e a possibilidade de pagamento do tributo devido com a inclusão dos juros, mas sem a multa.

No entanto, equívoca-se a embargante ao alegar que a inexistência de denúncia espontânea viabilizaria à Autoridade Fiscal o lançamento de um débito já pago.

A exigência de débito pago caracteriza o *bis in idem* e está vedada em face do enriquecimento ilícito.

Ou seja, se o tributo foi pago com a inclusão dos juros e da multa, realizar nova cobrança caracteriza evidente *bis in idem*.

Ademais, importante observar que, na modalidade de lançamento por homologação, o sujeito passivo apura o tributo e faz o pagamento, podendo o fisco lançar o saldo devedor faltante caso exista falha na apuração realizada pelo próprio contribuinte ou responsável tributário.

No pagamento sujeito à homologação, está o contribuinte livre para, por si, apurar o valor devido e pagá-lo, sabendo que tal pagamento pode e deverá ser analisado pelo fisco *a posteriori*.

Entendendo o fisco ser o pagamento integral, homologa o pagamento, sendo o pagamento insuficiente, imputa o valor pago, apura e lança de ofício o saldo devedor porventura devido, conforme disciplina o art. 150 do CTN:

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior **serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.**

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. (destaquei)

No caso de insuficiência de pagamento, o fisco considerará o pagamento realizado pelo sujeito passivo e somente poderá lançar "o saldo porventura devido" (art. 150, 3º, CTN), em sintonia com a regra prevista no art. 142 do CTN⁴ que estabelece que a Autoridade Lançadora deve "calcular o montante devido", sendo evidente que valor já pago não constitui valor devido.

Calcular o valor devido implica abater o valor anteriormente pago; e estando o tributo já pago, não poderia o fisco lançar novamente o tributo sem tal fato implicar *bis in idem*.

A Autoridade Fiscal poderia (porém não o fez) autuar a empresa pela infração à obrigação acessória, conforme estabelece a Lei nº 8.212/91 e o Regulamento da Previdência Social.

No caso, não obstante a inexistência de denúncia espontânea, não há crédito a constituir relativo a obrigações principais porque, quando da lavratura do Auto de Infração, a

⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Autoridade Fiscal já tinha conhecimento do pagamento do valor, conforme expressamente consignou no Relatório Fiscal da Infração.

Não há, portanto, que se falar em contradição no acórdão embargado.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer dos embargos de declaração e, no mérito, rejeitá-los.

(documento assinado digitalmente)

Ana Claudia Borges de Oliveira